

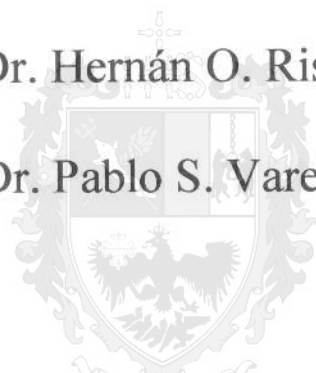
UNIVERSIDAD DEL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN
TRABAJO FINAL

ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

AUTOR: Dr. Hernán O. Rissotto

TUTOR: Dr. Pablo S. Varela



Buenos Aires, septiembre de 2001

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

ANÁLISIS

DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INDICE

<u>PUNTOS</u>	<u>TEMAS</u>	<u>PAGS.</u>
1.	INTRODUCCIÓN	Pág. 1
2.	RESEÑA HISTORICA	Pág. 5
3.	RAZONES PARA LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	Pág. 12
4.	CONCEPTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	Pág. 18
5.	EL PRINCIPIO "ARM'S LENGTH"	Pág. 21
6.	RENTA MUNDIAL	Pág. 28
7.	LOS PARAISOS FISCALES	Pág. 31
8.	TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA Y SCIOS. DEL EXTERIOR	Pág. 38
9.	RECOMENDACIONES DE LA OCDE	Pág. 52
10.	INDICADORES DE UTILIDAD COMPARABLES	Pág. 80
11.	PROBLEMAS CON LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS	Pág. 92
12.	ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN DE LOS PCIOS. DE TFCIA.	Pág. 96
13.	ALTERNATIVAS PARA SOLUCIONAR CONTROVERSIAS	Pág. 103
14.	EXPERIENCIAS INTERNACIONALES	Pág. 108
15.	JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL	Pág. 141
16.	EXPERIENCIA ARGENTINA	Pág. 152
17.	CONCLUSIONES	Pág. 193

II

Bs. As., septiembre de 2001

ABSTRACT

Universidad del Salvador / Facultad de Ciencias Económicas / Trabajo Final de la
Maestría en Tributación

TEMA: Análisis de los Precios de Transferencia

AUTOR : Dr. Hernán O. Rissotto

TUTOR: Dr. Pablo S. Varela

El tema de los precios de transferencia se extendió a todo el mundo promediando el último decenio del siglo XX, a su vez, tendrá una vigencia cada vez más amplia y de él dependerán tanto la problemática impositiva de los departamentos de impuestos de las empresas transnacionales como las inspecciones del nuevo siglo. Piénsese que más del setenta por ciento del comercio internacional se realiza entre empresas multinacionales.

Las modernas formas de planificación tributaria, con el peso de la globalización económica en todos los países integrados al orden económico mundial, obligan tanto a las empresas como a los fiscos a replantear su estrategia tributaria.

Dentro de ese ejercicio, las empresas deben evaluar cómo fijarán los precios de transferencia de bienes o servicios entre sus diferentes unidades de negocios, teniendo en cuenta: sus propios costos, los precios de sus competidores, las reglas que sobre precios de transferencia contengan las legislaciones internacionales y las penalidades que pueden sufrirse por errores o distorsiones.

El precio de transferencia en economía de los negocios es el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización.

III

Asimismo, los precios acordados para las operaciones entre las entidades de grupo debieran ser para los fines impositivos, la resultante de los precios que habrían sido aplicados por empresas no asociadas en operaciones similares, según condiciones similares en el mercado abierto.

Estos precios requieren adelantos hacia una armonización tributaria a nivel global; la experiencia de la negociación de tratados tributarios exige mucho tiempo y esfuerzo debido a que es difícil que los países abandonen sus objetivos nacionales y celebren acuerdos que pueden percibir como menos beneficiosos que la alternativa de seguir cada uno su propia política.

Considerando la realidad de nuestro país, la incorporación de las normas sobre precios de transferencia en la legislación nacional puede calificarse como un paso adelante en la adaptación de la legislación tributaria argentina a las nuevas modalidades del comercio y las relaciones económicas internacionales.

Las normas requieren clarificación en diversos aspectos con el fin de evitar tanto la inseguridad jurídica de los contribuyentes como los inconvenientes en la fiscalización del régimen.

Finalmente, el problema de precios de transferencia es un problema complejo que comienza por la estructura de costos, pero continúa por las estrategias comerciales, la macroeconomía mundial y las consideraciones tecnológicas y de contenido del producto, entre otras.

La forma de atacar este problema es a través de la conformación de equipos interdisciplinarios que puedan comprender y abarcar la complejidad del fenómeno desde el ámbito privado y desde la administración tributaria.

1. INTRODUCCION

El tema de los precios de transferencia, su trascendencia económica y financiera, tanto para las empresas como para los fiscos nacionales, es quizá el más importante motivo de estudio y análisis en la problemática tributaria del mundo de hoy.

En razón de su importancia, precisamente, me propongo extenderme en sus conceptos más generales y usuales revisando criterios adoptados por organismos internacionales y por ciertas legislaciones a fin de analizar luego, los instrumentos conceptuales necesarios, las diferentes normas sancionadas en la Argentina y los problemas que desde ya se pueden advertir y que requieren de reglamentaciones y normas interpretativas o aclaratorias. Asimismo, destacar ciertos aspectos relacionados con el comercio exterior y el posible impacto jurídico de los ajustes por precios de transferencia.

Durante los últimos años se han sucedido cambios en los negocios extra-frontera y los mismos generan implicancias en varios campos de la política pública y sus correspondientes consecuencias impositivas. Se verifica la integración de la actividad económica mundial debido a la explosión en las comunicaciones y los progresos en la microelectrónica. De este modo se asiste a una transformación de los capitales empresariales, de nacionales en transnacionales.

El sistema de apertura de las economías que se produce a partir de los años ochenta y que se acentúa y consolida en los noventa, es el gran escenario para que las empresas multinacionales se expandan en subsidiarias, sucursales, establecimientos estables propios o a través de representantes más o menos cautivos.

El mercado es el mundo, por lo tanto, debe planificarse dónde y con qué se produce, cómo se transporta y dónde y a quién se le vende un producto.

Las antiguas estrategias de negocios y políticas de comercialización, que en los sesenta estaban en manos de gerentes a nivel país ("country managers"), se trasladaron primero a gerentes a niveles regionales que abarcaban zonas o áreas a países dentro de un continente, hasta que finalmente se concentró aún más el núcleo de decisiones estratégicas en superdirectores ubicados en distintos centros de poder.

Se puede afirmar que la globalización actúa como descentralizadora de la producción, creándose un imperio mundial sin centro y en el cual las empresas multinacionales ocupan un lugar sumamente importante, al cubrir un 70% de las transacciones comerciales realizadas en el planeta (según datos obtenidos por la Organización Mundial de Comercio).

Asimismo, se acelera la formación de bloques económicos regionales (Comunidad Económica Europea, NAFTA, Mercosur, etcétera), a lo que se une el hecho de que la mayor apertura de los países al libre comercio, con la reducción de aranceles aduaneros y la erradicación de los controles de cambio, trae aparejado una mayor movilidad de los factores de capital y trabajo, lo cual brinda mayor flexibilidad a las corporaciones internacionales para elegir los lugares de radicación de sus negocios.

En este marco, se observa que algunos de estos complejos empresariales realizan una meticulosa planificación fiscal orientada a la reducción del costo tributario a soportar globalmente. Dentro de dicha planificación tienen vital importancia los mecanismos de elusión tributaria, que permiten evitar el pago del impuesto en forma indirecta.

El problema resultante de los hechos antepuestos constituye un tema de suma importancia para los países en desarrollo puesto que cualquier país puede ver afectada sensiblemente su recaudación fiscal por las prácticas elusivas de los entes multinacionales, además de plantearse una situación de competencia desleal entre empresas nacionales y extranjeras.

Antes de comenzar el tratamiento de las cuestiones atinentes a los precios de transferencia, es menester considerar ciertos conceptos que permitirán entender de manera más clara la noción.

El primero de ellos es el de la “globalización”. Se parte de la definición del mundo todo como una “gran aldea” o “aldea global”.

La globalización es la principal característica del poscapitalismo. Se trata de un proceso por el que las economías nacionales se integran progresivamente en la economía internacacional, de modo que su evolución dependerá cada vez más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas de los gobiernos. Ello ha traído mayor bienestar en muchos lugares, pero también una obligada cesión del poder de los ciudadanos, sin debate previo, sobre sus economías y sus capacidades de decisión, en beneficio de unas fuerzas indefinidas que atienden al genérico de mercado.

El proceso de globalización se basa fundamentalmente en tres conceptos:

- a) Liberalización de los mercados de comercio.
- b) Liberalización de los mercados de capitales.
- c) Revolución de las comunicaciones y de la tecnología informática.

En términos análogos se ha expresado Jesús de Polanco (De Polanco: 1997, 6): "La globalización es un proceso por el cual las economías nacionales se integran de forma progresiva a la economía internacional, de modo que su evolución depende cada vez más de los mercados externos y menos de las políticas nacionales.

La globalización no excluye ningún campo de la condición humana: la política, la economía, la cultura y en menor grado aún pero de forma creciente, lo social y lo ecológico, como asimismo se la ha descrito, consiste en la desterritorialización de la economía.

Una de las consecuencias de la globalización es el distanciamiento de las esferas económica, política y cultural. Los Estados han perdido en alguna medida la capacidad de gobernar políticamente las esferas de la globalización económica y mundialización del capital. El desafío de los gobiernos es intentar gobernar a tales esferas, las que si bien se desarrollan en un mismo contexto actúan autónomamente. Ellos deben analizar sus tendencias y comportamientos y con el trazado de las distintas políticas proponer su gobernabilidad.

El fenómeno de la evasión fiscal que acaece en tales contextos, finales del siglo XX y principios del siglo XXI, con sus nuevas conformaciones, obliga a las administraciones tributarias a implementar nuevas estrategias para su disminución y contrarrestar los efectos perversos que genera, perfeccionando los métodos tradicionales utilizados en su combate y desarrollar otros acordes a la nueva situación.

Como consecuencia de los cambios políticos generados a partir de mediados de los años '80 y su traslación a cambios económicos a nivel mundial, el sistema por el cual se comercie y se actúe entre empresas de diferentes países o será sustancialmente interdependiente.

Las excepciones a esta regla venían de la mano de países que, reconocían un mismo tronco político y económico, por ejemplo: caso de los integrantes del

Commonwealth; relaciones especiales en lo económico, como el caso del tratado Roca-Runciman; o en lo familiar, como el caso de los mercaderes y banqueros a partir de la Alta Edad Media.

La tardanza en el intercambio de información impedía tomar nota acerca de que las medidas establecidas en un sitio tenían efectos en el resto; y sólo con el paso del tiempo se adquiría la perspectiva de cómo tenían lugar esas situaciones.

Si bien es cierto que quien obtenga antes los datos va a estar en posición de tomar mejores decisiones, es importante reconocer que, en la medida en que el traslado de la información resulte no sólo veloz, sino también homogéneo entre grandes grupos de individuos, sean éstos países o bloques comerciales distintos, es normal suponer que ello también borraré las diferencias aparentes entre esos individuos.

A partir de la utilización básica de un único sistema económico y un código común en lo político, resultará posible mensurar adecuadamente los resultados de cada empresa integrante de una compañía que actúe en diferentes países como medio para prevenir efectos no deseados por los fiscos.

Nos encontraremos ante cuestiones de precios de transferencia en la medida en que las diferentes partes involucradas tengan un control común, se sitúen en diferentes países y realicen transacciones entre sí.

Los precios de transferencia han suscitado mucha atención en años recientes. La Conferencia Técnica del CIAT celebrada en Portugal en septiembre de 1999 señala varias razones para ello:

- a) La ubicación de las producciones de bienes finales y de componentes a los territorios adecuados. Igualmente juegan su papel los costos de producción, infraestructura, incentivos y sistemas tributarios, la mano de obra capacitada, etc.
- b) La concentración de las funciones de servicios de las empresas multinacionales.
- c) El fenómeno relativamente reciente de la comercialización global en mercancías e instrumentos financieros, lo que ha sido posible a través de los medios modernos de comunicación.

- d) Las razones políticas, particularmente en los Estados Unidos, han desempeñado su papel. Los políticos estadounidenses sostenían y continúan sosteniendo que las empresas extranjeras activas en los Estados Unidos pagaban montos substancialmente inferiores de impuestos sobre la renta que grupos similares estadounidenses. Aún cuando la razón por la que se hizo más rigurosa la legislación sobre precios de transferencia en 1986 fue de naturaleza interna, la planificación tributaria por grupos estadounidenses que comprendía la transferencia de bienes intangibles desarrollados en Estados Unidos a compañías vinculadas en paraísos tributarios tales como Puerto Rico hizo que el énfasis político ha sido ahora dirigido hacia compañías estadounidenses de propiedad extranjera.

Con respecto a las operaciones del mercado internacional las legislaciones impositivas trataron, mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, de prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios.

Los artificios para evadir impuestos o evitar su pago pueden llevarse a cabo entre empresas vinculadas económicamente o no vinculadas. Las alteraciones en los precios, ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado.

Lo expuesto anteriormente denota la importancia del tema, debido a que de los precios de transferencia dependerán tanto la problemática impositiva de los departamentos de impuestos de las empresas multinacionales como la de los fiscos de este nuevo siglo. Es un tema que se extiende a todo el mundo y que cada vez posee una vigencia más amplia.

2. RESEÑA HISTÓRICA

Los EE.UU. comienzan el tratamiento y estudio de los precios de transferencia en la década del treinta. Así, bajo la denominación de "precio normal de mercado abierto" (Conferencia Técnica del CIAT: Septiembre de 1999, 2) , ya aparece en la Sección 482 del Código de Impuestos Internos de los Estados Unidos en su reglamentación de 1935, aunque sin disponer la utilización de ningún método concreto para arribar a dicho resultado.

La jurisprudencia se basó entonces en distintos principios para establecer si las operaciones se estaban efectuando en condiciones normales de mercado.

Recién en 1963 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) incorporó los precios de transferencia a su Convenio Modelo para evitar la doble imposición, y en el año 1979 produjo un informe sobre el tema, basado en la adopción del principio del arm's length.

Con anterioridad a 1979 escasamente se disponía de orientaciones administrativas para aplicar las normas legales referentes a precios de transferencia.

En 1968 el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos emitió un detallado reglamento en relación con los tipos específicos de operaciones intraempresarias. Esos reglamentos tuvieron gran influencia durante las discusiones celebradas sobre precios de transferencia en la OCDE al correr la década de los setenta.

Debido al incremento en el número de empresas multinacionales y al de las operaciones dentro de éstas, desde los años sesenta, los Estados miembros de la OCDE consideraron necesario producir directrices para sus respectivas administraciones tributarias acerca de cómo abordar la cuestión de los precios de transferencia. También se consideró útil trabajar sobre el artículo 9º del tratado modelo y su comentario. Toda vez que una de las principales metas era evitar la doble imposición, fue elegido el marco multilateral de la OCDE a fin de alcanzar un consenso en materia de precios de transferencia.

El informe de la OCDE, dado en 1979, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, no tuvo el propósito de establecer un detallado estándar acerca de los precios de transferencia, sino más bien explicar los problemas y las consideraciones a tener en cuenta, como también describir cuáles métodos y prácticas eran aceptables, desde el punto de vista tributario, al tiempo de determinar los precios de transferencia.

En 1984 la OCDE publicó un segundo informe que comprende tres temas: el procedimiento para los acuerdos mutuos, los precios de transferencia en el sector bancario y la imputación de costos de la administración central. Este informe constituyó una elaboración particularmente útil del producido en 1979.

En síntesis, el informe de 1979 de la OCDE contiene las siguientes consideraciones importantes y principios:

- a) El principio arm 's length es el enfoque apropiado que se ha de adoptar para determinar las utilidades de entidades vinculadas con propósitos impositivos;
- b) La consideración de los problemas sobre precios de transferencia no debiera verse confundida con la consideración de los problemas de fraude impositivo o elusión tributaria, aún cuando las políticas sobre precios de transferencia pueden ser utilizadas con esos propósitos;
- c) El doble propósito del informe es permitir que sean protegidos los intereses de las autoridades tributarias nacionales e impedir la doble imposición sobre las empresas involucradas;
- d) El método ideal es el del precio comparable no controlado;
- e) Sino existe disponible prueba útil sobre tal precio, los métodos de costo plus o del precio de reventa son aceptables desde la perspectiva del principio arm 's length.
- f) No se excluyen otros métodos, pero con respecto a ellos el informe es vago y negativo: el método de utilidades, divididas es necesariamente arbitrario; la comparación de utilidades es tan solo una indicación para posteriores investigaciones; el de la ganancia sobre el capital invertido presenta dificultades; las expectativas de un beneficio neto son muy imprecisas. Tales métodos pueden ser usados como doble control o como una solución en negociaciones bilaterales entre países.
- g) Los métodos globales y los basados sobre fórmulas para la asignación de utilidades a las entidades afiliadas no son respaldados, dado que son incompatibles con los artículos 7º y 9º del modelo del tratado; se trata de métodos arbitrarios, desatienden las condiciones del mercado y entrañan el riesgo de la doble imposición.
- h) Siempre es conveniente comenzar con un análisis funcional.
- i) El enfoque del informe es reconocer la operación verdadera, y no sustituirla por otra operación; el precio de la operación verdadera debiera ser ajustado a un precio arm 's length.

- j) Las políticas de precios de transferencia de las empresas multinacionales pueden estar orientadas al mercado y entonces, cuando las diferentes entidades dentro de esos grupos tienen sus propias responsabilidades por las utilidades, ellas pueden tener libertad para contratar, sea con una empresa asociada o con un tercero, con vistas a que exista cierto grado de regateo dentro del grupo y se produzca un precio efectivamente difícil de distinguir de un precio arm's length.

El informe de 1984, respecto de la imputación de costos de administración y de servicios centrales, contiene, por ejemplo:

- a) Una definición de los costos de los accionistas; se trata de costos que no pueden ser asignados a las subsidiarias;
- b) Una descripción de los métodos directos e indirectos de asignación de costos, en particular los métodos de participación de costos; y
- c) Orientación para incluir un margen de utilidad cuando se utilizan métodos basados sobre los costos.

El informe de 1979 ha sido incluido en una recomendación del Consejo de Ministros de la OCDE, hecha a los gobiernos de los países miembros, a fin de que sus administraciones tributarias tengan en cuenta las consideraciones y los métodos expuestos en el informe.

El tema tiene frondosos antecedentes en el derecho comparado, en especial en los criterios adoptados por la OCDE, que a su vez sirvieron de base a la legislación de numerosos países.

Es obvio la importancia del tema: con una adecuada planificación fiscal internacional, una corporación podría adjudicar precios y resultados en los países en que fiscalmente le sea más conveniente, ante los diferentes niveles de imposición.

Aún cuando esa recomendación carece de fuerza legal en lo inmediato, el hecho de que todos los ministros de Finanzas de los estados miembros de la OCDE lo hayan adoptado, sin formular reservas, otorga al informe de 1979 alto grado de autoridad.

Existe una obligación no solo moral para las autoridades tributarias en el sentido de no apartarse de los contenidos de ese informe al formular sus reglamentos administrativos nacionales.

En varios países los jueces atribuyen a ese informe un carácter vinculante para las administraciones tributarias involucradas en cada caso, salvo que exista legislación cuyas normas difiera de los principios del informe.

Sin embargo, en los Estados Unidos de América los reglamentos sobre precios de transferencia tienen casi el mismo efecto que las disposiciones legales en razón de la autoridad del Servicio de Rentas Internas (IRS-Internal Revenue Service) para practicar ajustes sobre la base de la sección 482 y la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, para demostrar que el ajuste fue incorrecto.

Aunque las reglamentaciones administrativas fundadas sobre el informe de la OCDE carecen de fuerza legal, ellas han suministrado orientaciones a las empresas multinacionales en cuanto a cuáles métodos son considerados aceptables por las administraciones tributarias para la determinación de los precios.

Aproximadamente durante una década los informes de la OCDE, constituyeron en verdad un enfoque común a los principios y métodos relativos a los precios de transferencia en el seno de las administraciones tributarias de los países industrializados.

La modificación, hecha en 1986, de la norma básica sobre precios de transferencia por parte de los Estados Unidos de América (sección 482 del Código de Rentas Internas), la publicación del White Paper por el Departamento del Tesoro y por el Servicio de Rentas Internas (IRS) en 1988, y de la reglamentación entre 1992 y 1995 han roto ese consenso.

En 1996 se dictan normas vinculadas a bienes intangibles y en 1997 se establece el Método de Contribución de Costos (Cost Contribution arrangement).

El esquema de precios de transferencia fue repetido por el Grupo de Expertos de Naciones Unidas (ECOSOC), en la conformación del modelo aprobado en 1979 por el organismo para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo.

Es que otra de las causales por las que el tema toma ímpetu proviene de los intentos por evitar o limitar al máximo posible la doble imposición tributaria. En tal sentido, se ha señalado que la aplicación del principio ha reducido, de alguna manera, la magnitud de los problemas de sobrecargas tributarias o de doble imposición, resaltándose que una nación que no lo aplique y que no armonice su legislación con otras agravará el riesgo empresario.

Se destaca, además, que los procesos a través de los cuales tomen intervención las autoridades fiscales, requieren plazos prolongados para la resolución de los casos en los que se practican ajustes de los precios de transferencia.

La determinación del ajuste de un precio de transferencia suele ser complicada, porque no es habitual que se disponga de la información necesaria. Por otra parte, es cierto que la determinación o realización de un ajuste sobre tales precios puede resultar subjetiva, implicando un incremento adicional de la incertidumbre empresarial. Máxime si a ello se agrega el hecho que el fisco fiscaliza a posteriori de la fijación de los precios en cuestión, y que, atento a las magnitudes en juego, cualquier cambio puede dar por resultado un importante incremento de las obligaciones tributarias.

Recién desde el proceso de globalización que comienza a partir de la caída del muro de Berlín se incrementa decisivamente la necesidad de búsqueda de un "idioma común" para mensurar las ganancias de empresas transnacionales.

A partir de dicho hito histórico se observa un único bloque y sistema económico. Así es que implicó desde una mayor concentración de poder en fuertes estructuras empresarias a nivel mundial, hasta acordar las condiciones para la evolución del operativo "mani pulitte" en Italia, cambiando estructuras vigentes desde hace siglos, desde el impulso a procesos de paz como el de Medio Oriente hasta la alianza internacional en la Guerra del Golfo, desde el auge de Internet y las comunicaciones hasta la modificación en las condiciones de contratación de trabajo en todo el mundo

Dentro del esquema de los precios de transferencia, podemos observar que tanto en sus inicios como hasta hace muy poco, en la mayoría de las jurisdicciones fiscales los regímenes anteriores no eran agresivos.

Dicha situación se mantiene hasta la fecha en países tales como Alemania, que no pena las diferencias tributarias producidas por diferencias de criterio en los precios de transferencia.

Asimismo, y en el caso de Francia, siendo la norma de origen muy reciente, se estima que entre la fiscalización y el proceso posterior, hasta que salgan de la Corte Suprema de Justicia los primeros fallos, tardarán no menos de diez años, con lo cual nada puede aún afirmarse sobre tendencia en lo que se refiere al castigo de diferencias.

En el caso del Japón, se crearon cuerpos especiales de fiscalización de precios de transferencia, no obstante lo cual los resultados son a la fecha muy escasos.

Es que en estos países prima hasta ahora un sentido de protección a sus empresas, en tanto que las entidades originarias de esas jurisdicciones tienden a su vez a trasladar, por vía de precio de bienes o servicios, el impuesto a las ganancias para pagarlo en las naciones de origen de las empresas y no en aquellos países donde se desarrollan las actividades de sus subsidiarias.

El caso opuesto, es el del Reino Unido de la Gran Bretaña. Siendo una economía tradicionalmente liberal, aplica, al igual que los Estados Unidos, fuertes penalidades para aquellas empresas donde se comprobaren diferencias entre lo que determinen los cuerpos especiales del fisco y la estructura de precios a la que arribare la empresa.

El caso prototípico, es el de Gran Bretaña, en cuyo organismo fiscal se han emitido dictámenes que constituyen verdaderas guías de trabajo en relación con la preparación de documentación que servirá de base para todo el proceso de determinación de los precios de transferencia.

A través de los recientes avances de su legislación impositiva, el sistema tributario argentino se ha sumergido en la problemática de los precios de transferencia, que ha sido objeto de tratamiento de las legislaciones comparadas a lo largo de las décadas de los 80' y de los 90'.

Cabe mencionar que si bien la creación de un régimen sistemático constituye un avance, subsisten distintas deficiencias que es de esperar comiencen a resolverse en un futuro cercano, con la reglamentación de las modificaciones introducidas por la ley 25239 y la adaptación pertinente de las normas de interpretación y aplicación establecidas por la R.G. (AFIP) 702 y el Decreto 1037/00.

3. RAZONES PARA LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De acuerdo a lo expuesto anteriormente en el punto referido a la reseña histórica, a partir de la década del 80' las empresas correspondientes a los países industrializados comenzaron a enfrentar el aumento de la competencia internacional por los mercados, lo cual impulsó nuevos niveles de desempeño productivo y tecnológico.

La competitividad global derivó en la necesidad de adaptarse a las necesidades particulares de cada mercado como para captar economías de escala y sinergías en sus operaciones internacionales.

Las decisiones de localizaciones de plantas, características de los productos, precios de bienes y servicios, internos y externos, en operaciones con terceros y entre unidades de negocio del propio grupo están dirigidas en general a la optimización de las operaciones globales del grupo o complejo multinacional, en general tratan de mantenerse dentro de parámetros que indican los mercados. Ello obedece muchas veces a la necesidad de evaluar sobre las bases más realistas, el rendimiento, la eficiencia y el grado de rentabilidad esperable de determinado producto, las condiciones de los mercados nacionales y generalmente, los méritos de los equipos gerenciales.

"Con el objeto de generar competitividad global, las multinacionales recurren a tres tipos básicos de estrategias. Ellas son: la integración de las actividades internacionales, la expansión internacional y las alianzas estratégicas internacionales". (Bassi: 1997, 7). Cada tipo de estrategia responde a un fin específico:

La integración de las actividades internacionales permite a las multinacionales alcanzar economías de escala y sinergías, a su vez, la expansión internacional es el medio para ampliar la participación en los mercados internacionales a través de la colocación de exportaciones, franchising internacional, implantación de unidades de adquisiciones de empresas en el exterior, etc.

Por último, las alianzas estratégicas, permiten desarrollar asociaciones formales o informales con proveedores de productos tecnológicamente diferenciados, con clientes globales y con competidores internacionales.

Las nuevas empresas transnacionales estructuran sus actividades y recursos dispersos entre los diversos países en los que les toca actuar, operando de manera interdependiente, lo cual les permite aprovechar en grado máximo las especializaciones de cada una de sus subsidiarias en el exterior.

La operatoria a escala mundial produce el siguiente fenómeno: se trata de determinar cómo deben establecer las multinacionales los precios de venta entre sus unidades productivas a nivel internacional, a lo cual se denomina precios de transferencia. No existe, a estos fines, una fórmula general y perfecta que atienda los intereses de todas las partes.

Tales apreciaciones derivan en que el planeamiento impositivo constituye un factor fundamental de las empresas que comercian internacionalmente; a su vez es necesario analizar el rol del Estado en su faceta de recaudador fiscal y su capacidad para influir en la fijación de los precios de transferencia.

Las autoridades fiscales han tomado conocimiento de que la relación costo / beneficio, sobre todo en auditorías fiscales sobre precios de transferencia es altamente favorable. Por ejemplo, en el Reino Unido, se conocen las siguientes relaciones:

Ambito	Relación Positiva
Laboral	6:1
IVA	10:1
Fraude Fiscal	24:1
Investigación Fiscal	29:1
Evasión Técnica	75:1
Precios de Transferencia	240:1

Esta simple evidencia demuestra con cierta claridad las bondades que se puede originar, a los fines de la recaudación, la investigación en cuestiones sobre precios de transferencia.

Asimismo, dentro de la planificación de los negocios de una compañía, constituye un factor de significación la localización de sociedades subsidiarias, sucursales o establecimientos permanentes para la actuación dentro de un determinado país.

Para la adopción de dichas decisiones existen una diversidad de razones, genéricamente se las clasifican en dos grupos:

a) Razones empresarias o de negocio:

Se hayan vinculadas a los costos de los factores en los distintos países, la cercanía o la lejanía con las fuentes de producción y los mercados de consumidores, aspectos de la legislación general que puedan favorecer los negocios, la situación económica y financiera de los países, la tendencia de los negocios internacionales, las perspectivas de la actividad, el desarrollo de mercados comunes o comunidades económicas.

b) Razones específicamente tributarias:

Estas implican la localización de actividades o el establecimiento de sociedades en determinados países dentro de las estrategias de la compañía multinacional para minimizar la carga fiscal global de sus negocios.

El flujo de los negocios de la compañía involucra distintos aspectos de su accionar, a saber: las transacciones entre empresas del mismo grupo con mercaderías o bienes, el manejo de las necesidades de financiamiento de las distintas subsidiarias o sucursales, los problemas de la transferencia de tecnología, las transferencias de servicios entre las compañías vinculadas por los cuales una de ellas realiza servicios en beneficio de los negocios de otra, la utilización de marcas y/o patentes y la localización de equipos.

Todo ello requiere que dichos conceptos reciban un valor, un precio a ser pagado por las compañías adquirentes del concepto que se trate y recibido por las prestadoras.

“Es posible afirmar que la motivación básica de la cuestión de los precios de transferencia está constituida por cuatro elementos, a saber: desarrollo de mecanismos para evitar la doble imposición, prevención de evasión de impuestos, correcta asignación de renta a cada país y correcto reflejo de ingresos y gastos”. (Mecikovsky: 2000, 32)

A continuación se desarrollan los cuatro factores motivadores del tema del tema de éste trabajo:

1. Desarrollar mecanismos para evitar la doble imposición

Es menester destacar que los precios de transferencia también pueden ser analizados en el ámbito de los tributos aduaneros, habida cuenta de las consecuencias que se derivan del manipuleo de los mismos. No obstante, a partir de la generalización de los acuerdos de libre comercio y la creación de bloques comerciales (Unión Europea, NAFTA o Mercosur), se acotan los inconvenientes que se ocasionarían en el ámbito aduanero y la carencia actual, en nuestro país, de tributos que afecten el capital empresario.

En materia aduanera el sistema de valoración de la Organización Mundial del Comercio (WTO) constituye un desarrollo orgánico y detallado de las reglas generales previstas por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, artículo VII).

Así se establece que el aforo de las mercancías importadas debe basarse en un valor real, y que por su parte, este último debería ser el precio al que en el tiempo y lugar determinados por la legislación del país receptor, tales mercancías u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en “el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia”.

En cuanto a evitar los inconvenientes de doble imposición, dicha situación se transforma en crítica cuando se trata de no exportar impuestos, es decir, cuando hay que minimizar el costo de los productos a fin de ganar mercados.

Se trata de no exportar impuestos, aunque él sea de acción en diversas jurisdicciones fiscales, lo cual pasaría de gravar el mismo importe en dos países con el impuesto a las ganancias, por vía de ajustes sobre los precios originalmente consignados.

2. Prevención de evasión de impuestos

En la medida que se pudieren manejar arbitrariamente los precios de transferencia de bienes y servicios, por medio de controlar ambas puntas de la ecuación comercial, ello podría constituir un sistema por el cual se produjere una reducción de la base imponible en el Impuesto a las Ganancias.

Siendo el medio que se utiliza para reducir dicha base, el manejo de los precios persigue la erosión de la recaudación fiscal en beneficio de la empresa constituida localmente que esté operando, se estaría ante posibles casos de evasión fiscal, máxime cuando se considera que normalmente la vinculación real existente entre las firmas no se exterioriza al fisco.

Del estudio practicado por la Asociación Fiscal Internacional (I.F.A.) en su 37º Congreso, y del análisis efectuado por diversos autores, se identifican los siguientes mecanismos de elusión tributaria:

- a) Elusión de la residencia fiscal.
- b) Aprovechamiento de los beneficios concedidos por tratados fiscales.
- c) Manipulación de los precios de transferencia.
- d) Utilización de la subcapitalización.
- e) Pago de cánones por transferencia de la tecnología o de servicios.
- f) Desvío de beneficios hacia paraísos fiscales.